

DECIZIA nr.309/20.12.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către *S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., cu sediul procesual ales la Cabinetul individual de avocatură ... din ..., nr...., ap....*, asupra contestației înregistrată sub nr..../22.05.2012 formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../09.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../09.04.2012, comunicată petentei la data de 24.04.2012 potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr..../22.05.2012, petenta invocă următoarele:

a) Degradarea unei cantități atât de mari a fost posibilă datorită scăderii accentuate a vânzărilor de flori pe care le făcea en-gros, iar marfa nevândută într-un termen rezonabil s-a degradat, astfel încât aceasta a trebuit să fie predată firmei de salubritate cu care avea încheiat contract, fiind scoasă din circuitul comercial.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei - stabilită suplimentar de plată în sarcina societății pentru marfa constatată lipsă în gestiune în sumă de ... lei, pentru care nu a prezentat documente justificative - a fost calculată eronat având în vedere faptul că, potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.137. alin.(1) lit.c) din același act normativ, taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată se calculează la prețul de achiziție al bunurilor și nu la prețul de vânzare, așa cum au stabilit organele de control. Astfel, din suma de ... lei reprezentând valoarea bunurilor constatate lipsă din gestiune la preț de vânzare cu amănuntul trebuie scăzut adaosul comercial practicat de societate și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, astfel încât T.V.A. datorată de societate pentru mărfurile constatate din gestiune se calculează prin aplicarea cotei de 24% la suma rămasă.

Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată este de ... lei, determinată astfel: ... lei x 100/124 = ... lei; ... lei x 100/143,18 = ...; ... lei x 24/100 = ... lei.

b) Pentru valoarea de ... lei constatată lipsă în gestiune, avea încheiate documente justificative, respectiv procese-verbale de constatare a bunurilor degradate calitativ, precum și dovada că marfa degradată calitativ a fost predată unei firme de salubritate.

Aferent valorii de ... lei constatată lipsă în gestiune a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, pe care însă consideră că nu o datorează având în vedere următoarele argumente:

- pentru marfa constatată lipsă în gestiune, a prezentat la control documente justificative care însă nu au fost luate în considerare de organele de control;

- fără nici o explicație, în ciuda dovezilor depuse de către societate, organele de control au concluzionat că prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu sunt aplicabile;

- întrucât societatea a respectat prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile normelor metodologice date în aplicarea acestuia, societatea consideră că nu era obligată să colecteze T.V.A. ca urmare a scoaterii din evidența contabilă a bunurilor degradate calitativ, degradare care nu este imputabilă cu atât mai mult cu cât s-au întocmit procese-verbale de scoatere din gestiune, existând totodată dovada că societatea de salubritate a ridicat marfa degradată de la punctul de lucru al societății.

Chiar în situația în care ar admite concluzia la care au ajuns organele de control, în sensul că unitatea nu ar fi dovedit îndeplinirea condițiilor cumulative prevăzute la art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată datorată trebuia determinată prin aplicarea cotei de 24% la prețul de achiziție și nu la prețul de vânzare cum în mod eronat au procedat organele de control. Astfel, ținând cont de cota medie de adaos comercial practicat de societate, de 43,18%, taxa pe valoarea adăugată este în valoare de ... lei, determinată astfel: ... lei x 100/124 = ...; ... lei x 100/43,18 = ... lei; ...lei x 24/100 = ... lei.

Pentru a observa modul greșit în care organele de control au calculat taxa pe valoarea adăugată, precizează că, în luna decembrie 2011 societatea a înregistrat marfă degradată la nivelul prețului de achiziție al acestor mărfuri pentru care organele de inspecție fiscală au calculat corect T.V.A. datorată prin aplicarea cotei de 24% la baza impozabilă constituită din prețul de achiziție al mărfii (... lei x 24% = ... lei), urmând ca, în cuprinsul aceluiași act de control, să fie stabilită T.V.A. suplimentară la o bază de impozitare constituită din prețul de vânzare a mărfurilor.

B) Față de aspectele contestate, se reține că, cu ocazia controlului efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ...*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../09.04.2012 și Decizia de impunere nr.../09.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost constatate următoarele:

Societatea își desfășoară activitatea prin trei puncte de lucru aflate în ..., astfel:

- depozit en-gros de flori, situat pe str. ..., nr....;
- magazin cu amănuntul (florărie), situat pe str. ..., nr....;
- magazin cu amănuntul (florărie), situat pe ..., nr.....

1) Cu ocazia verificărilor efectuate organele de control au constatat că, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă doar facturile emise, fără a înregistra și veniturile obținute din vânzarea cu amănuntul în magazinele de flori, motiv pentru care, în data de 28.03.2012, organele de inspecție fiscală au procedat la inventarierea stocurilor de marfă și ambalaje ale societății, în urma căreia au constatat o lipsă din gestiune în valoare de ... lei (... lei reprezentând stocul scriptic de marfă și ambalaje aferente acestora la data inventarierii - ... lei reprezentând stocul faptic constatat cu ocazia inventarierii), modul de determinare fiind redat în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit notei explicative dată (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), administratorul societății a justificat parțial această lipsă prin faptul că nu au fost înregistrate în evidența contabilă procesele verbale întocmite pentru scăderea din gestiune a mărfurilor degradate în valoare totală de ... lei (procesele verbale de constatare a mărfurilor degradate calitativ, prezentate de societate, constituind anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală).

Prin urmare, cu ocazia inventarierii a fost constatată ***o lipsă nejustificată din gestiune în valoare de ... lei*** (... reprezentând lipsa din gestiune constatată urmare inventarierii - ... lei reprezentând valoarea mărfii care, astfel cum a precizat administratorul societății în nota explicativă dată, s-a depreciat calitativ și pentru care au fost întocmite procesele verbale de constatare a mărfurilor degradate calitativ, prezentate organelor de control).

Având în vedere cele prezentate, în temeiul prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu ocazia controlului a fost stabilită în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei (... lei x 24% : 124%). Organele de inspecție fiscală au precizat că, întrucât stocul de marfă era reflectat în evidențele contabile ale societății verificate la preț de vânzare cu amănuntul, la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară au fost avute în vedere prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Întrucât faptele anterior prezentate, respectiv înstrăinarea mărfurilor în valoare de ... lei fără a întocmi documente legale, fără a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate din vânzarea mărfurilor și fără a declara organului fiscal teritorial obligațiile fiscale aferente, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr..../12.04.2012 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul ...,

solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de textele articolelor anterior menționate, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr.../06.04.2012.

2) În luna decembrie 2011, S.C. ... S.R.L. a evidențiat în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" marfă depreciată în valoare de ... lei, considerată nedeductibilă la determinarea rezultatului fiscal al societății, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 24%).

Având în vedere prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.6 (12) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea articolului anterior menționat, organele de inspecție fiscală **au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, sumă care a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina societății.**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită suplimentar de plată în sarcina societății, aferentă mărfurilor degradate înregistrate în luna decembrie 2011, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea datorează **dobânzi în sumă de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Deasemenea, în ceea ce privește procesele verbale de constatare a mărfurilor degradate calitativ, prezentate la control în vederea justificării valorii de ... lei din totalul lipsei din gestiune constatată de organele de inspecție fiscală la data de 28.03.2012, la control s-a reținut că, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că degradarea calitativă a mărfurilor se datorează unor cauze obiective și nu a făcut dovada că ele au fost distruse, acestea nefiind scoase din circuitul economic până la data efectuării inventarierii (28.03.2012).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în speță nu sunt îndeplinite cumulativ cele trei condiții prevăzute la pct.6 (12) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca, în sensul articolului anterior menționat, operațiunea în cauză să nu fie considerată livrare de bunuri, fapt pentru care, **au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei** (... lei reprezentând valoarea mărfii degradate la preț de vânzare x 24% : 124%), **sumă care a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina societății.**

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond, în

condițiile în care, în ceea ce privește constatările redade de organele de control la Cap.III, pct.2.1 din raportul de inspecție fiscală, prin adresa nr.../12.04.2012 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare

În fapt, cu ocazia verificărilor efectuate, organele de control au constatat că, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă doar veniturile înscrise în facturile emise, fără a înregistra și veniturile obținute din vânzarea cu amănuntul în magazinele de flori, motiv pentru care, în data de 28.03.2012, organele de inspecție fiscală au procedat la inventarierea stocurilor de marfă și ambalaje ale societății, în urma căreia au constatat o lipsă din gestiune în valoare de ... lei (... lei reprezentând stocul scriptic de marfă și ambalaje aferente acesteia la data inventarierii - ... lei reprezentând stocul factual constatat cu ocazia inventarierii), modul de determinare fiind redat în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit notei explicative dată (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), administratorul societății a justificat parțial această lipsă prin faptul că nu au fost înregistrate în evidența contabilă procesele verbale întocmite pentru scăderea din gestiune a mărfurilor degradate în valoare totală de ... lei (procesele verbale de constatare a mărfurilor degradate calitativ, prezentate de societate, constituind anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că, cu ocazia inventarierii a fost constatată ***o lipsă nejustificată din gestiune în valoare de ... lei*** (... lei reprezentând lipsa din gestiune constatată urmare inventarierii - ... lei reprezentând valoarea mărfii care, astfel cum a precizat administratorul societății în nota explicativă dată, s-a depreciat calitativ și pentru care unitatea a întocmit procesele verbale de constatare a mărfurilor degradate calitativ, prezentate organelor de control).

Având în vedere cele prezentate, în temeiul prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu ocazia controlului a ***fost stabilită în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei*** (... lei x 24% : 124%). Organele de inspecție fiscală au precizat că, întrucât stocul de marfă era reflectat în evidențele contabile ale societății verificate la preț de vânzare cu amănuntul, la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară au fost avute în vedere prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Întrucât faptele anterior prezentate, respectiv înstrăinarea mărfurilor în valoare de ... lei fără a întocmi documente legale, fără a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate din vânzarea mărfurilor și fără a declara organului fiscal teritorial obligațiile fiscale aferente, ar putea întruni elementele constitutive

ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr..../12.04.2012 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de textele articolelor anterior menționate, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr..../06.04.2012.

În drept, potrivit prevederilor art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

[...]

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]".

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de organele de inspecție fiscală potrivit cărora societatea verificată a înstrăinat marfă în valoare de ... lei fără a întocmi documente legale, fără a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate din vânzarea mărfurilor și fără a declara organului fiscal teritorial obligațiile fiscale aferente, cu consecința diminării obligațiilor de plată către bugetul de stat, fapte asupra cărora urmează să se pronunțe organele de cercetare și urmărire penală sesizate de organele de inspecție fiscală.

În consecință, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat. Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care urmează a se efectua în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "penalul ține în loc civilul", respectiv art.22 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

“Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor 2 acțiuni este

săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privință existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr..../26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că "înaintarea rezolvării acțiunii penale este neîndoiește justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii".

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr.72/28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora "hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea cauzei în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează că **“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale...”**.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestația formulată petenta nu prezintă argumentele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația

În fapt, în luna decembrie 2011, S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud...., a evidențiat în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" marfă depreciată în valoare

de ... lei, considerată nedeductibilă la determinarea rezultatului fiscal al societății, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 24%).

Având în vedere prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.6 (12) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea aricolului anterior menționat, organele de inspecție fiscală **au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, sumă care a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina societății.**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă mărfurilor degradate înregistrate în luna decembrie 2011, stabilită suplimentar de plată în sarcina societății, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea datorează **dobânzi în sumă de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Deși prin contestația formulată petenta invocă faptul că prin decizia de impunere atacată au fost stabilite "în mod greșit, obligații suplimentare de plată ... cu titlu de TVA - ... lei și majorări de întârziere aferente TVA - ... lei" - obligații fiscale în care este inclusă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei - solicitând exonerarea societății de la plata acestora, prin contestația formulată petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită suplimentar de plată urmare constatării anterior redate, mai mult în cuprinsul contestației aceasta precizând faptul că "în luna decembrie 2011, societatea a înregistrat cheltuieli cu marfa degradată la nivelul prețului de achiziție al acestor mărfuri, iar în acest caz, organele de inspecție fiscală au calculat corect T.V.A.-ul ținând cont de cheltuiala cu marfa care este concretizată în prețului de achiziție (... lei x 24/100 = ... lei).

În drept, la art.206 "Forma și conținutul contestației" alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...].”

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

La art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează expres că:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

*În contextul celor prezentate, întrucât în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei petenta nu prezintă nici un argument de fapt și de drept în susținerea contestației, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată.***

Ținând cont de faptul că stabilirea dobânzilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca nemotivată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația petentei urmează a fi **respinsă ca nemotivată și pentru dobânzile aferente, în sumă de ... lei.**

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită suplimentar în sarcina societății întrucât pentru marfa în valoare de ... lei societatea a prezentat la control procese verbale de constatare a mărfurilor degradate calitativ, care însă nu îndeplinesc condițiile stipulate de prevederile legale incidente în speță, pentru ca operațiunea în cauză să nu fie considerată livrare de bunuri, cauza supusa soluționării este dacă aceasta a fost legal determinată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei standard de T.V.A. la prețul de vânzare și nu la prețul de cumpărare al bunurilor

În fapt, în ceea ce privește procesele verbale de constatare a mărfurilor degradate calitativ, prezentate la control în vederea justificării valorii de ... lei din totalul lipsei din gestiune constatată de organele de inspecție fiscală urmare inventarului realizat la data de 28.03.2012, la control s-a reținut că, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că degradarea calitativă a mărfurilor se datorează unor cauze obiective și nu a făcut dovada că ele au fost distruse, acestea nefiind scoase din circuitul economic până la data efectuării inventarierii (28.03.2012).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în speță nu sunt îndeplinite cumulativ cele trei condiții prevăzute la pct.6 (12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art.128 alin.(8) lit.b) din Legea

nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca, în sensul articolului anterior menționat, operațiunea în cauză să nu fie considerată livrare de bunuri, fapt pentru care, ***au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei*** (... lei marfă degradată la preț de vânzare x 24% : 124%), ***sumă care a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina societății.***

Prin contestația formulată petenta a invocat că, pentru valoarea de ... lei constatată lipsă în gestiune, avea încheiate documente justificative, respectiv procese-verbale de constatare a bunurilor degradate calitativ, degradare care nu este imputabilă, precum și dovada că marfa degradată calitativ a fost predată unei firme de salubritate, care însă nu au fost luate în considerare de organele de control, iar fără nici o explicație, în ciuda dovezilor depuse de către societate, organele de control au concluzionat că nu sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, potrivit cap.4 "*Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei*", art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;[...]"

În legătură cu prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, la pct.6 alin.(12) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează:

"[...]* (12) ***În sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. [...]

c) se face dovada că bunurile au fost distruse"

Din textele de lege citate se reține că legiuitorul a precizat în mod expres faptul că, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate nu constituie livrare de bunuri conform art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite **în mod cumulativ** condițiile enumerate la pct.6(12) al Titlului VI din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv bunurile

să nu fie imputabile, degradarea calitativă a bunurilor să se datoreze unor cauze obiective dovedite cu documente și să fie făcută dovada distrugerii bunurilor pentru a nu mai intra în circuitul economic și a nu mai putea fi valorificate.

În ceea ce privește procesele-verbale de constatare a bunurilor degradate calitativ prezentate de societate atât cu ocazia inspecției fiscale cât și în susținerea contestației formulate, se reține că, prin acestea este specificat doar faptul că, întrucât *"stocul de marfă existent (flori tăiate și plante verzi) s-a depreciat calitativ și nu mai poate fi valorificat, SC ... SRL, ..., a procedat la scoaterea din circuitul vânzărilor și scăderea din gestiunea societății ..."* a produselor cuprinse în situațiile anexate la procesele verbale, ***fără însă a justifica faptul că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente.*** Prin urmare, nici procesele verbale anterior menționate și nici simpla afirmație făcută de petentă în contestația formulată, cum că "degradarea unei cantități atât de mari a fost posibilă datorită scăderii accentuate a vânzărilor pe care le făceam en-gros" nu sunt de natură să justifice că în cauză ***degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective.***

Totodată, se reține că, deși în procesele-verbale de constatare a bunurilor degradate calitativ (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) este specificat faptul că societatea a procedat la scoaterea din circuitul vânzărilor și scăderea din gestiunea societății a produselor cuprinse în situațiile anexate la procesele verbale, astfel cum rezultă din Nota explicativă dată de administratorul societății (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală) procesele verbale în cauză "nu au fost contabilizate", aspect reținut și de organele de control în raportul de inspecție fiscală.

În susținerea faptului că bunurile degradate calitativ au fost distruse, S.C. ... S.R.L a prezentat în susținerea contestației și Contractul de prestare a serviciului de salubritate nr.../21.05.2012 încheiat cu S.C. ... S.A., al cărui obiect îl constituie „prestarea activității de colectare a deșeurilor municipale ...”, cu valabilitate nedeterminată începând de la data încheierii acestuia. Alături de contractul menționat mai sus, sunt prezentate facturile nr. .../ 28.03.2012 și nr. .../ 02.04.2012 care atestă transportul unei cantități totale de 9,5 mc gunoi, efectuat de S.C. ... S.A. în baza comenzilor nr. .../12.03.2012, respectiv nr. .../30.03.2012.

Față de prezentarea acestor documente se reține că, după cum au reținut și organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș cu adresa nr. .../26.06.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../28.06.2012, documentele prezentate nu atestă în nici un fel degradarea calitativă a bunurilor în cauză sau distrugerea acestora.

Mai mult, facturile au fost emise cu data de 28.03.2012, respectiv 02.04.2012, date ulterioare efectuării inventarierii, iar prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, la data controlului, bunurile în cauză, nu se aflau în depozitul societății sau în magazinele de vânzare cu amănuntul pentru a putea fi inventariate.

Totodată, se reține că, din analiza celor două facturi invocate de petentă în susținerea contestației nu rezultă că acestea au fost emise de S.C. ... S.A. din ... pentru colectarea și distrugerea bunurilor supuse analizei în cauză, la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" din acestea fiind menționate doar numărul

și data comenzilor și contractelor în baza cărora au fost emise facturile și persoana care le-a întocmit, petenta neprezentând nici documente prin care să facă dovada că aceste facturi au fost emise de societatea de salubritate pentru lucrările anterior menționate (de ex: procese-verbale de predare-primire a mărfii încheiate între părți, procese verbale de distrugere a mărfii încheiate de societatea de salubritate, etc.).

Ținând cont de prevederile legale citate, precum și de aspectele prezentate anterior, se reține că, astfel cum au precizat și organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, întrucât agentul economic nu a prezentat nici în susținerea contestației documente din care să reiasă faptul că degradarea calitativă a bunurilor s-a datorat unor cauze obiective, că acestea au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic, precum și faptul că bunurile nu sunt imputabile, ***în cauză nu sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de articolele de lege mai sus citate pentru ca operațiunea supusă analizei să nu fie considerată livrare de bunuri cu plată în sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal.***

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, operațiune pentru care petenta avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată petenta a mai invocat faptul că, și în situația în care ar admite concluzia la care au ajuns organele de control, în sensul că unitatea nu ar fi dovedit îndeplinirea condițiilor cumulative prevăzute la art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată datorată trebuia determinată prin aplicarea cotei de 24% la prețul de achiziție și nu la prețul de vânzare cum în mod eronat au procedat organele de control. Astfel, ținând cont de cota medie de adaos comercial practicat de societate, de 43,18%, taxa pe valoarea adăugată este în valoare de ... lei, determinată astfel: ... lei x 100/124 = ...lei; ...lei x 100/43,18 = ... lei; ... lei x 24/100 = ... lei.

Totodată, în susținerea faptului că organele de control au determinat în mod greșit taxa pe valoarea adăugată, petenta a precizat că, în luna decembrie 2011, societatea a înregistrat marfă degradată la nivelul prețului de achiziție al acestor mărfuri pentru care organele de inspecție fiscală au calculat corect T.V.A. datorată prin aplicarea cotei de 24% la baza impozabilă constituită din prețul de achiziție al mărfii (... lei x 24% = ... lei), urmând ca, în cuprinsul aceluiași act de control, să stabilească T.V.A. suplimentară de plată la o bază de impozitare constituită din prețul de vânzare a mărfurilor.

Referitor la cele invocate de petentă cu privire la baza de impozitare care trebuia avută în vedere la determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș cu adresa nr. .../26.06.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../28.06.2012, organele de inspecție fiscală au precizat că, în urma reanalizării situației de fapt fiscale stabilită cu ocazia inspecției fiscale în raport cu argumentele invocate de petentă în susținerea contestației, rezultă că, întrucât în cauză nu sunt îndeplinite condițiile cumulative pentru ca situația supusă analizei să nu fie considerată livrare de bunuri cu plată,

devin aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.c) din același act normativ, din analiza cărora rezultă că în speță baza de impozitare este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor în cauză, astfel încât taxa pe valoarea adăugată datorată de societatea verificată este de ... lei determinată astfel: ... lei x 24% : 124% = ... lei; ... lei x 43,18% : 143,18% = ... lei (43,18 % reprezentând cota medie de adaos comercial practicat de societate, determinată de organele control cu ocazia inspecției fiscale); ... lei – ... lei – ... lei = ... lei x 24% = ... lei.

Prin urmare, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei stabilită suplimentar de plată la control – ... lei rezultată ca datorată urmare reanalizării situației de fapt fiscale), prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au propus admiterea contestației.

În drept, în ceea ce privește baza de impozitare pentru livrările de bunuri efectuate în interiorul țării se reține că, art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează următoarele:

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

[...]

*c) pentru operațiunile prevăzute la [art. 128 alin. \(4\) și \(5\)](#), [...], **prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme**".*

Astfel, prin prevederile legale anterior citate, legiuitorul a statuat că, pentru bunurile constatate lipsă din gestiune (cu excepția celor la care se face referire la art.128 alin. (8) lit. a) - c) din Codul fiscal), care potrivit art.128 alin.(4) din Codul fiscal sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, **baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor respective.**

Având în vedere prevederile legale citate, argumentele invocate de petentă în susținerea contestației, precum și cele precizate de organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se reține că, în cauză **baza de impozitare la care trebuia aplicată cota standard de T.V.A. prevăzută la art.140 alin.(1) din Codul fiscal pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune** (pentru care petenta nu a putut face dovada că sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de textele de lege incidente în speță pentru ca operațiunea să nu fie considerată livrare de bunuri), **este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor respective**, și nu prețul de vânzare al acestora, și prin urmare **taxa pe valoarea adăugată datorată de societatea verificată este în sumă de ... lei** (astfel cum rezultă din modul de calcul comunicat de organele de inspecție fiscală, mai sus redat) **față de ... lei cât a fost stabilită suplimentar de plată cu ocazia controlului.**

În consecință, **contestația formulată de S.C. ... S.R.L. din sat ..., jud. ..., cu sediul procesual ales la Cabinetul individual de avocatură ... din ..., ..., nr...., ..., urmează a fi:**

- respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

- admisă în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Întrucât art.216 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că "În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat", Decizia de impunere nr.../09.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș, urmează a fi anulată parțial, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. din sat ..., jud. ..., cu sediul procesual ales la Cabinetul individual de avocatură ... din ..., ..., nr...., ap...., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei,**

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației, pentru suma de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

- ... lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă ... lei.

4. Admiterea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă ... lei

și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.../09.04.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru obligația fiscală în suma anterior menționată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,